

Acórdão: 17.909/06/3^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010118366-52
Impugnante: Cemig Distribuição S.A.
Proc. S. Passivo: Rosa Antônia Chaer Resende/Outro(s)
PTA/AI: 01.000152600-28
Inscr. Estadual: 062.322136.00-87
Origem: DF/BH-2

EMENTA

BASE DE CÁLCULO – ENERGIA ELÉTRICA – FORNECIMENTO A CONSUMIDORES RESIDENCIAIS DE BAIXA RENDA – NÃO INCLUSÃO DA PARCELA RECEBIDA A TÍTULO DE SUBVENÇÃO. – Constatado o recolhimento a menor do ICMS, uma vez suprimida da base de cálculo do imposto a parcela recebida a título de subvenção, repassada diretamente pela Centrais Elétricas Brasileiras S/A – Eletrobrás, após aprovação pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, de Relatório elaborado pela concessionária. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação pelo Fisco de que a Autuada deixou de recolher parte do ICMS devido nas operações de fornecimento de energia elétrica (acima de 90 KWh/mês) a consumidores enquadrados na subclasse residencial baixa renda, tendo suprimido da base de cálculo do imposto a parcela recebida a título de subvenção que lhe foi repassada diretamente pela Centrais Elétricas Brasileiras S.A. – Eletrobrás, no período de maio de 2002 a dezembro de 2005. Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 41/48, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 65/77.

O Fisco promove juntada de documentos ao processo (fls. 78/83), sobre os quais, devidamente comunicada, a Autuada não se pronunciou.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 90/92, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Fazem parte da presente decisão os bem apresentados fundamentos constantes da Manifestação Fiscal, bem como da Auditoria, que por isso passam a fazer parte do presente acórdão, com pequenas alterações.

A Autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido nas operações de fornecimento de energia elétrica (acima de 90 KWh/mês) a consumidores enquadrados na subclasse residencial baixa renda, referente ao período de maio/2002 a dezembro/2005, por ter a Autuada suprimido da base de cálculo do imposto a parcela recebida a título de subvenção que lhe foi repassada diretamente pela Centrais Elétricas Brasileiras S.A. – Eletrobrás, após aprovação, pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, de Relatório elaborado pela concessionária (fls. 16). Exige-se ICMS, MR e MI prevista no art. 55, inciso VII, da Lei 6763/75.

Os autos encontram-se instruídos com TIAFs n.ºs 111794 (fls. 02) e 116494 (fls. 03), Auto de Infração (fls. 04/06), bem como documentos demonstrativos das exigências fiscais: Anexo I - Quadro demonstrativo do ICMS devido sobre a diferença mensal de receita (DMR) proveniente da subvenção baixa renda (fls. 13) e planilha (fls. 16) contendo “Valores da Diferença Mensal de Receita do Baixa Renda” apresentado pela Autuada.

O disciplinamento normativo tributário observado, considerando a matéria ora enfocada, no que tange ao ICMS em alguns de seus aspectos, é o seguinte:

Constituição Federal de 1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 12 - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

(...)

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

(...)

§ 1º - Integra a base de cálculo do imposto:

I - O montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

(...)

A hipótese de incidência do ICMS em relação às operações com energia elétrica, à qual se submete o presente caso concreto, é a que está prevista no inciso I do art. 2º da LC 87/96.

Segundo Geraldo Ataliba¹:

A h.i., é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho).

É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera 'previsão legal' (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).

Já o fato imponible, o fato gerador da obrigação tributária, também considerando o caso presente, é o que está descrito no inciso I do art. 12 da LC 87/96.

Também, segundo Ataliba²:

¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª edição. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1992.

Fato imponible é, como visto, aquele fato concreto do mundo fenomênico que é qualificado pelo direito como apto a determinar o nascimento da obrigação tributária - fato jurígeno, portanto. Essa qualificação contém-se em lei. Um fato empírico poderá assim ser qualificado quando se subsume, se enquadra na hipótese de incidência. Ou, como o diz Alfredo Becker, é a 'realização da hipótese de incidência', a sua concretização.

(...)

Não há, em conseqüência, dois fatos imponíveis iguais: cada fato imponible só se identifica consigo mesmo e dá nascimento a uma obrigação distinta. Cada fato imponible se subsume inteiramente à hipótese de incidência a que corresponde.

Logo, no caso em tela, o fato imponible, reflexo da hipótese de incidência descrita acima pela LC 87/96, se materializa, em decorrência do contrato de fornecimento de energia elétrica, na saída desta do estabelecimento da concessionária ou da permissionária para o estabelecimento do consumidor.

Para Geraldo Ataliba³ a hipótese de incidência descreve um fato jurígeno, numa unidade essencial, que pode ser decomposta em vários aspectos:

São, pois, aspectos da hipótese de incidência as qualidades que esta tem de determinar hipoteticamente os sujeitos da obrigação tributária, bem como seu conteúdo substancial, local e momento de nascimento. Daí designarmos os aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária por: a) aspecto pessoal; b) aspecto material; c) aspecto temporal e d) aspecto espacial.

Desses aspectos o que se sobressai em presente interesse de avaliação é o aspecto material correlacionado às operações de saídas de energia elétrica e sua parte mensurável que será adotada como base de cálculo de tributação.

Conforme ensina Ataliba⁴:

Base imponible é uma perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em

² ATALIBA, Geraldo. Op. cit. nota n.º 1.

³ ATALIBA, Geraldo. Op. cit. nota n.º 1.

⁴ ATALIBA, Geraldo. Op. cit. nota n.º 1.

cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeat*. É padrão ... ou referência para medir um fato tributário'(Aires Barreto, pág. 38).

A base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza insita da h.i. (Alfredo Augusto Becker a coloca, acertadamente, como cerne da h.i.). É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i., é propriamente uma medida sua.

O aspecto material da h.i. é sempre mensurável, isto é, sempre redutível a uma expressão numérica. A coisa posta na materialidade da h.i. é sempre passível de medição.

(...)

A lei é que qualifica uma, dentre as perspectivas dimensionais da h.i., para exercer as funções de base imponible. Com isto concorda A. Becker: 'A base de cálculo foi escolhida pela própria regra jurídica, por isso ela é critério objetivo e jurídico. E porque esta escolha procedeu-se dentre os múltiplos elementos da hipótese de incidência, a base de cálculo é o núcleo da hipótese de incidência que estrutura a regra jurídica de tributação' (ob. cit., pag.343).

Insistimos em sublinhar o aspecto conceptual da base imponible, para afastar claramente a idéia de que se trate de algo 'material', inerente ao objeto a que o conceito legal 'hipótese de incidência' se refere. Pelo contrário, a base imponible é um atributo de um aspecto (o material) da h.i. e, como tal, um conceito legal também.

(...)

Efetivamente, em direito tributário, a importância da base imponible é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma de dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e insita no fato imponible, ou dela decorrente ou com ela relacionada.

(...)

Base calculada - A base calculada resulta da aplicação concreta da base imponible (esta no plano legal, aquela no plano da aplicação da lei). A contribuição científica criativa de Aires Barreto leva a conceituar base calculada como 'o resultado expresso em moeda da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicação do critério abstrato (base de cálculo) a um caso concreto' (ob. cit. pág. 91). Ramallo diz da base calculada que ela é 'o resultado quantitativo a que se chega para um contribuinte concreto'.

A base de cálculo é um conceito legal de tamanho; base calculada é magnitude concreta, é a precisa medida de um fato. (realces não constam do original)

Nos termos dispostos na Lei Complementar 87/96:

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

(...)

§ 1º - Integra a base de cálculo do imposto:

(...)

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

(...)(destaques não constam do original)

Logo, como bem lembrado por Geraldo Ataliba, a base de cálculo nas operações relativas à circulação de mercadoria, que têm como fato gerador saídas de mercadoria, é o valor da operação. Para efeito de tributação, será representada pela base calculada em cada operação.

Importante registrar que a base de cálculo do ICMS na saída de mercadorias – e a energia elétrica é considerada mercadoria para esse fim – é o valor da operação, e este deve ser entendido como o valor integral da operação, nele incluídas todas as rubricas recebidas pelo vendedor, seja a que título for.

A base calculada, por sua vez, nas operações de saída de energia efetuadas pelas concessionárias se compõe dos vários valores que estas recebem por essas saídas, como bem preceitua a alínea “a” do inciso II do § 1º do art. 13 da Lei Complementar 87/96. Esses valores, somados, representarão o montante, valor da operação, definido pelo legislador complementar como parâmetro quantitativo para efeito de incidência da alíquota prevista para cada operação.

Bem de se ver que a base de cálculo do ICMS nas operações de saída de energia destinadas aos consumidores enquadrados na subclasse residencial baixa renda não pode ser, e nem é, representada pelo valor recebido pelo concessionário destes consumidores, pois “o preço praticado na operação final” que representa o valor da operação, base de cálculo do ICMS prevista pela LC 87/96, se compõe do todo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recebido pelo concessionário nessas operações, isto é, o valor recebido dos consumidores e a complementação, repassada pela Eletrobrás na forma de subvenção.

Há que se ressaltar que a subvenção não é destinada ao concessionário de energia. Conforme preceitua o art. 5º da Lei n.º 10.604/2002 os destinatários são os “...consumidores finais integrantes da Subclasse Residencial Baixa Renda...”. Todavia, por questões operacionais e de controle, a subvenção é diretamente repassada às distribuidoras de energia. Se o Governo Federal entregasse a cada consumidor o valor correspondente à subvenção para que estes pagassem suas contas de energia elétrica não haveria, com certeza, dificuldade em vislumbrar a subvenção como parte da base de cálculo do ICMS das operações.

Como bem salienta o Parecer DOET/SLT n.º 026/2004 (fls. 38 e 39 do PTA):

...

Na hipótese aventada o que se tem é o recebimento de valores, pelas concessionárias ou permissionárias de serviço público de energia elétrica, em virtude da operação relativa ao fornecimento de energia elétrica aos consumidores de baixa renda.

Tais valores compõem-se de duas parcelas, ambas relativas ao consumidor: uma desembolsada diretamente pelo consumidor e outra referente a ele, porque é destinatário da subvenção, embora operacionalmente, por razões óbvias, seja repassada diretamente às concessionárias ou permissionárias de serviço público de energia elétrica.

Cabe ressaltar, então, que não se encontra afetada a capacidade econômica do contribuinte que realiza o fato gerador do ICMS (fornecimento de energia elétrica), dado que percebeu os valores relativos ao mencionado fornecimento. Daí, mantém-se intacto o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária no caso em comento.

...

Em suas alegações a impugnante afirma que “... a operação tributária é feita sob forma de ‘desconto incondicional’, vale dizer, é uma condição do negócio o fornecimento a preço mais baixo.”

Entretanto, como tal a subvenção não se configura, pois na hipótese do desconto incondicional o vendedor não recebe absolutamente nenhuma compensação ou contrapartida pelo abatimento no preço. Na subvenção, diversamente, o que ocorre é a mera alteração da responsabilidade pelo pagamento do valor da operação: em vez de o preço ser pago integralmente pelo consumidor, parte dele é paga pelo governo. Ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contrário do que ocorre no desconto incondicional, na subvenção o vendedor recebe o valor integral da operação.

Para efeito de base de cálculo do ICMS não importa quem arcou com o pagamento da operação, o que importa para efeito de base de cálculo do ICMS é o valor efetivo desta. Para sua aferição é irrelevante que o seu ônus recaia sobre o consumidor ou sobre terceiro ou, ainda, que seja ou não recebido pelo concessionário.

A impugnante também alega que "... se há exclusão do ICMS da base de cálculo para o repasse do subsídio, e se é verdade – como de fato é – que o ICMS integra a tarifa (preço público), claro está que o subsídio não tem a mesma natureza jurídica do preço."

Porém, a exclusão ocorre por falta de previsão da norma concessiva do benefício. Ainda assim, mediante Ofício Circular n.º 2.218/2005 – SFF de 23/12/2005, cópia constante dos autos às fls. 78 a 83, a ANEEL, apesar da falta de competência, se pronuncia sobre a incidência do ICMS relativa à subvenção e esclarece às concessionárias que sendo o ICMS cobrado pelos Estados o ônus recairá sobre os consumidores.

Via de regra, nos benefícios semelhantes concedidos pelo Governo Federal, há a ressalva da não inclusão do ICMS. Como exemplo citamos o Decreto n.º 4.969/2004, que regulamenta a Lei 9.445/97 que concede subvenção econômica ao preço do óleo diesel consumido por embarcações pesqueiras. Seu art. 1º preceitua:

Art. 1º A subvenção econômica de que trata a Lei n.º. 9.445, de 14 de março de 1997, equivalerá a um percentual do preço de faturamento do óleo diesel na refinaria, sem a incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.

Mas, diferentemente da subvenção ao "baixa renda", e em reconhecimento à incidência do ICMS, a regulamentação acima trouxe preventivamente a seguinte prescrição:

Art. 4º A fruição do benefício fica condicionada a que:

I - o Estado onde se localiza a distribuidora de óleo diesel tenha celebrado protocolo de adesão a convênio que a autorize conceder a isenção do ICMS nas saídas de óleo diesel destinado a embarcações pesqueiras nacionais;

...

Fechando suas alegações, a impugnante afirma que a pretensão da Fazenda Estadual se constitui em hipótese de bitributação, nos termos assim reduzidos:

Importa ressaltar, ainda, que a CDE, cujos recursos são destinados ao custeio da subvenção da baixa

renda, compõe a tarifa cobrada pelas distribuidoras e por isso é já tributada pelo ICMS quando do fornecimento de energia elétrica. Assim, a exigência do ICMS sobre a subvenção implica a dupla tributação do mesmo valor.

Sobre essa questão, merece as seguintes considerações:

- os recursos destinados à subvenção não são oriundos exclusivamente da CDE; para satisfazê-la primeiramente se lança mão do adicional de dividendos devidos à União pela Eletrobrás associado às receitas obtidas pelas geradoras sob controle federal em leilões públicos de comercialização de energia; somente se esses recursos não forem suficientes é que se utiliza dos recursos da CDE (incisos I e II do § 1º do art. 5º da Lei 10.604/2002);

- o ICMS não tem como fato gerador a entrada desses recursos financeiros nos caixas das concessionárias de energia elétrica e não é esse o objeto da autuação.

Também, conforme preceitua a LC 87/96, não tem como fato gerador valores de recursos que são auferidos pelo Governo Federal mediante sua incorporação às tarifas de serviços públicos para serem arcados pelos consumidores.

In casu, a sua tributação se dá como componente da base calculada do imposto que vem a se constituir em valor da operação na realização do fato gerador do tributo: saída de energia.

De acordo com De Plácido e Silva⁵:

No sentido fiscal, bitributação se diz quando duas autoridades diferentes, igualmente competentes, mas exorbitando uma delas das atribuições que lhes são conferidas, decretam impostos que incidem, seja sob o mesmo título ou sob nome diferente, sobre a mesma matéria tributável, isto é, ato ou objeto.

Desse modo, na bitributação há uma competência privativa, conferida ao poder que está autorizado a cobrar determinado imposto, e outra arbitrária, decorrente da tributação, que se faz excedente e contrariamente ao que se institui na lei fundamental (Constituição).

Efetivamente a questão em comento não se trata de hipótese de bitributação, o seu conceito é bastante claro.

⁵ SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 20ª edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Talvez se pudesse alegar que a exigência do Estado seria caso de *bis in idem*, que vem a ser a cobrança de dois tributos, sobre o mesmo fato gerador, pelo mesmo ente da Federação.

Esse *bis in idem* também não ocorre, em primeiro lugar porque o que se está exigindo no Auto de Infração em epígrafe é justamente o tributo que deixou ser recolhido pela Impugnante. Se não houve nenhuma tributação do ICMS sobre essa parcela, como alegar que se estaria a exigir o imposto por uma segunda vez?

Em segundo lugar, como já exposto, a CDE ou a entrada de recursos financeiros no caixa da impugnante não se constituem em fatos geradores do ICMS.

O que se tributa é o fato gerador do ICMS, saída de energia efetuada pela Impugnante para consumidores da subclasse residencial baixa renda em que essa recebeu pelas operações realizadas valores bem superiores ao que ofereceu à tributação.

Esses valores, pelas tarifas normais, conforme preceitua as Resoluções n.ºs 246 e 485, de 2002, e Resolução Normativa n.º 89/2004, da ANEEL, deveriam ser discriminados na documentação fiscal juntamente com os descontos previstos para aplicação da tarifa social, o que não foi observado pela Impugnante.

Logicamente, em se adotando essa sistemática teríamos explicitados os valores reais das operações, que deveriam ser levados à tributação pelo ICMS.

Finalmente, inadmissível considerar que, simplesmente por haver utilização de recursos oriundos de contas de fomento instituídas pelo Governo Federal, quaisquer operações de circulação de mercadorias que fossem realizadas com a utilização desses recursos estivessem isentas de ICMS como está a Impugnante a conclamar.

Importante lembrar que, a isenção heterônoma, aquela que é concedida por um ente político diverso do que possui a competência para instituir o tributo correspondente, está expressamente vedada em nossa atual Constituição, art. 151, III, mas que tinha em relação ao ICMS a previsão de sua aplicação na forma da alínea “e” do inciso XII do § 2º do art. 155, que deixou de ter efeito após a aprovação da Emenda Constitucional n.º 42, que deu nova redação à alínea “a” do inciso X do próprio art. 155.

Assim, encontram-se rechaçados os argumentos trazidos pela Impugnante, especialmente aqueles contidos em parecer elaborado pela advogada Luciana Goular F. Saliba, por se tratar de opinião isolada, contrária ao disciplinamento normativo tributário que rege a matéria no que concerne ao ICMS e que foi rigorosamente observado pelo Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Windson Luiz da Silva.

Sala das Sessões, 14/11/06.

**Edwaldo Pereira de Salles
Presidente**

**Fausto Edimundo Fernandes Pereira
Relator**

CC/MIG